

Obrigação Tributária e Direito Adquirido

Hugo de Brito Machado

Prof. da Faculdade de Direito da UFC

RESUMO: 1. Introdução; 2. O regime jurídico do lançamento; 3. A irretroatividade das leis; 4. Obrigação tributária e direito adquirido.

1. INTRODUÇÃO

1.1 Julgamos, já, diversos mandados de segurança im-
trados contra a aplicação do art. 18 do Decreto-lei
nº 2.323/87. Dos vários aspectos envolvidos, pareceu-nos
dignos de estudo, especialmente, a questão do conceito de
direito adquirido, e de sua aplicação ao direito tributário.

1.2 O ilustre Procurador da República, ANTÔNIO CAR-
LOS MENDES, em parecer e, depois, em razões de
apelação em mandado de segurança, apreciou a questão à
luz do art. 153, § 3º, da Constituição Federal, concluindo que
no caso não se pode cogitar de direito adquirido, nem de ato
jurídico perfeito e muito menos de coisa julgada. Seu pare-
cer é respeitável, muito bem elaborado, mas incorre, data
vênia, em equívoco, no que pertine ao alcance da expressão
direito adquirido. Não temos dúvida de que realmente não
se pode cogitar, no caso em tela, de ato jurídico perfeito,
nem de coisa julgada. Parece-nos, porém, que a ocorrência

do fato gerador da obrigação tributária faz nascer para o contribuinte o *direito adquirido* de pagar o tributo, nos termos da lei então vigente, sendo inadmissível aplicação de lei nova a fatos geradores já consumados.

1.3 Entre muitos outros temas fundamentais que estão a carecer de elaboração doutrinária está a questão da aplicação da lei no tempo. E de modo especial, o conceito de *direito adquirido*. Autores como Pontes de Miranda, cuja cultura e talento indiscutíveis bem lhe permitiam fazer notável construção doutrinária a esse respeito, preferiram reproduzir doutrina estrangeira, ressaltando suas divergências.

1.4 Verifica-se, outrossim, um certo descaso pelo estudo da Teoria Geral do Direito, que muitas vezes é confundida com a Filosofia do Direito. E a carência de noções básicas termina sendo responsável pela maior parte das dificuldades enfrentadas pelos que cuidam da aplicação do Direito.

1.5 A própria noção de supremacia constitucional tem sido inadequadamente compreendida por alguns autores de grande prestígio. PONTES DE MIRANDA, por exemplo, diz que no plano constitucional "só existe alusão a *conceitos* de direito adquirido, de ato jurídico perfeito e de coisa julgada, e de modo nenhum definições que, como definições *constitucionais*, se impusessem ao legislador ordinário e aos juízes. Não se tem, pois, em tratado ou comentário sobre Constituição, de versar matéria que pode ser mudada pela legislação ordinária. Nele somente cabe o que se prende à extensão e aos limites da regra jurídica inserta no art. 153, parágrafo 3º, da Constituição de 1967." (Comentários à Constituição de 1967 com a emenda nº 1, de 1969, Editora *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1971, tomo V, pag. 64).

1.6 Na verdade, o conceito de *direito adquirido* é um conceito constitucional. Não pode ser modificado pela lei ordinária. Como já tivemos oportunidade de afirmar, "a utilização de qualquer conceito, pela Constituição, impõe limite ao legislador ordinário. Se se tratar de conceito já definido em lei ordinária, esta não poderá ser alterada sem ofensa à Constituição. Se o conceito não está explícito em nenhuma norma, mas foi construído pela doutrina à luz de

normas existentes no sistema, também não pode ser alterado sem ofensa à Constituição. Admitir-se o contrário seria admitir que o legislador ordinário alterasse, por via indireta, a norma da Constituição na qual o conceito está empregado.” (HUGO DE BRITO MACHADO, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1987, pág. 15).

1.7 Não obstante a qualificação *adquirido* preste-se para suscitar controvérsias doutrinárias, parece-nos que a expressão *direito adquirido* pode ser considerada um conceito lógico-jurídico. Direito, no sentido de direito subjetivo, nada mais é do que o efeito da incidência de uma norma. Direito adquirido, portanto, é esse efeito, quando esteja incorporado ao patrimônio de alguém, vale dizer, quando tenha sido *adquirido* por alguém.

1.8 É certo que intermináveis controvérsias doutrinárias existem em torno do que seja um *direito adquirido*. Talvez por isto tenha o legislador cuidado de definir tal expressão. Mas isto não significa tenha o legislador total liberdade nessa definição. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, como se sabe, considerou inconstitucional a definição indireta de justo preço, para fins de desapropriação, constante do Decreto-lei nº 554/69, segundo a qual considera-se justo preço o valor declarado pelo proprietário, para efeito de pagamento do imposto territorial rural.

1.9 A propósito do conceito de *direito adquirido*, bem como de sua utilidade também nas relações denominadas *de direito público*, há valiosos subsídios jurisprudenciais, que são por nós examinados neste estudo.

2. O REGIME JURÍDICO DO LANÇAMENTO

2.1 No direito positivo brasileiro, o regime jurídico do lançamento tributário está definido em lei complementar. O Código Tributário Nacional, não obstante elaborado quando ainda não havia, em nosso sistema jurídico, distinção formal entre lei complementar e lei ordinária, caracteriza-se como lei complementar porque trata a matéria do âmbito a esta constitucionalmente hoje reservado.

2.2 Com efeito, estabelece o art. 18, § 1º, da vigente Constituição Federal, que “Lei complementar estabele-

cerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.” Assim, as normas gerais de Direito Tributário contidas no Código Tributário Nacional, só por lei complementar podem ser alteradas. Lei ordinária que o faça será desprovida de validade jurídica, por ofensa ao referido dispositivo constitucional.

2.3 Alguns tributaristas consideram que nem todas as normas contidas no Código Tributário Nacional são normas gerais de Direito Tributário. Não nos parece, porém, razoável excluir do conceito de normas gerais de Direito Tributário aquelas que regulam o lançamento. Aliás, o Egrégio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL manifestou-se, já, considerando o art. 144 do Código Tributário Nacional uma norma geral de Direito Tributário. Disse então, o eminente MINISTRO XAVIER DE ALBUQUERQUE:

“Não necessito declarar inconstitucional o art. 15 da Lei est. 5.953/66, como pretendeu o recorrente na instância *a quo*, limito-me a interpretá-lo, à luz da norma geral de direito tributário expedida pela União, no sentido de que entre as suas disposições aplicáveis às transmissões abertas antes do início de sua vigência, não se inclui aquela que fixa a base de cálculo de modo diverso do que o fazia a legislação anterior.” (RTJ nº 69, p. 813).

2.4 Estabelece o Código Tributário Nacional:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido”.

2.5 O lançamento nada mais é do que um procedimento administrativo no qual a autoridade da Administração Pública competente aplica a legislação tributária. Por isto, como bem notou MÁRIO CÉSAR RIBEIRO, Juiz Federal da 2ª Vara no Estado do Amazonas, (Sentença nº 207/87), são importantes, para a definição do regime jurídico do lançamento tributário, também as normas que cuidam da “aplicação da legislação tributária”. E o Código Tributário Nacional, a este propósito, estabelece:

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.”

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I — em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II — tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

2.6 Mesmo antes do Código Tributário Nacional, o mestre RUBENS GOMES DE SOUSA, o grande artífice de sua elaboração, já ensinava:

"O montante do tributo deve ser calculado de acordo com a lei vigente ao tempo do fato gerador, e não ao tempo do lançamento, quer a alíquota seja maior ou menor; assim, um tributo que à data do fato gerador era de 10%, e que na data do lançamento tenha passado a 5% ou 15%, deve ser lançado à razão de 10%". (*Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª edição, Edições Financeiras, Rio de Janeiro, pág. 81).

2.7 É pacífico, hoje, o entendimento seguido o qual o lançamento tributário não cria a relação fisco-contribuinte. Essa relação nasce da ocorrência do fato tributável. Exatamente como acontece com qualquer outra relação jurídica, nasce da ocorrência, da concretização, de hipótese de incidência, que é a descrição, contida na norma, do fato que, se e quando concretizado, fará nascer a obrigação tributária. Por isto mesmo "a legislação que a autoridade administrativa tem de aplicar o lançamento é aquela que estava em vigor na data da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (CTN, art. 144). (Cf. nosso *Curso de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1985, pág. 89). A doutrina, aliás, é pacífica a este respeito. (Cf. ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 10ª ed., 1981, págs. 505/506; FÁBIO FANUCCHI, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Co-edição IBET/Resenha Tributária, São Paulo, 1986, vol. 1, pág. 276; SOUTO MAIOR BORGES, *Lançamento Tributário*, em *Tratado de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1981, vol. 4, pág. 262; ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1986, pág. 116; LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JÚNIOR, *Manual de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, 3ª edição, Freitas Bastos, Rio de Janeiro/São Paulo, p. 298).

2.8 RUI BARBOSA NOGUEIRA, a este propósito é enfático:

"Estudada previamente a natureza jurídica do lançamento, como ato declaratório, vejamos agora, como comprovação de que ele tem a natureza declaratória, a implicação ou efeitos dessa mesma na-

tureza. Dela resultam conseqüências ou efeitos jurídicos de grande importância teórica e prática, sobre as obrigações tributárias para a aplicação da lei no tempo, pois é nesse campo do Direito Intertemporal que deveremos ter em conta sempre a data do fato gerador e não a do lançamento, no que diz respeito ao momento da criação, modificação ou extinção da obrigação tributária.

Assim, todos os índices de cálculo para a apuração da obrigação tributária como os valores de incidência e alíquotas, devem ser contemporâneos ao fato gerador e não ao lançamento." (*Curso de Direito Tributário*, 6ª ed., Saraiva, São Paulo, 1986, p. 245).

2.9 BERNARDO RIBEIRO DE MORAES analisa com propriedade os dispositivos do Código Tributário Nacional pertinentes ao que aqui denominamos regime jurídico do lançamento tributário, e formula as seguintes proposições doutrinárias:

1º) a obrigação tributária rege-se pela norma vigente no momento do seu nascimento, ou melhor, no momento da ocorrência (completa) do fato gerador da respectiva obrigação. Quando ocorre a situação de fato prevista em lei, como necessária e suficiente para criar a obrigação tributária, nasce para o contribuinte e para a Fazenda Pública um direito adquirido (de pagar ou de receber o *quantum* previsto). Eis uma decorrência do princípio da estrita legalidade tributária (tipicidade da norma tributária). Não pode a lei posterior alterar o tratamento legal, submetendo ao tributo pessoa isenta ou aumentando o gravame fiscal. De acordo com o código tributário nacional: a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes" (art. 105). Aos já constituídos aplica-se a lei vigente no momento de sua constituição. Complementando a regra, o aludido código dispõe que o lançamento do tributo reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 1444). Na hipóte-

se de a lei fixar expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido, a norma a ser aplicada será a vigente à referida data (art. 144, § 2º). A lei aplicável, no caso, será sempre a vigente no momento do nascimento da obrigação tributária. Diante de tal fato, não seria falso dizer que o princípio da irretroatividade das leis tem mais força no direito tributário do que no direito civil, uma vez que as leis tributárias são aplicáveis somente às situações assinaladas por elas como fato gerador da respectiva obrigação, realizados após a sua vigência;

2º) as modificações que se introduzem nos elementos essenciais do tributo (base de cálculo, alíquota, contribuinte, fato gerador, isenção etc.) são aplicáveis somente a fatos geradores da respectiva obrigação que se realizarem a *posteriori* após a vigência da lei;

3º) as normas interpretativas aplicam-se a ato ou fato pretérito. A doutrina tem reconhecido o caráter retroativo das leis interpretativas, uma vez que a norma vigente deve ser sempre a norma interpretada. Exige o código tributário nacional, para tal aplicação, seja a norma "expressamente interpretativa" (art. 106, I). Portanto, a lei tributária expressamente interpretativa, isto é, lei com cláusula de retroatividade, retroage ao dia em que entrou em vigor a lei interpretada. Em verdade, afirma LIMONGI FRANÇA, as leis interpretativas não retroagem no sentido próprio do termo, pois "o que se dá é a aplicação da própria lei interpretada, a partir da sua entrada em vigor" (VIII, pág. 502). Em verdade, a lei interpretativa não inova a ordem jurídica, não cria e nem altera relações inexistentes (caso contrário não seria lei interpretativa), mas apenas oferece novo entendimento à norma interpretada;

4º) as disposições de caráter estritamente processual tributário, como normas adjetivas, aplicam-se aos processos em curso, desde logo, embora respeitando os atos já realizados;

5º) as leis tributárias favoráveis aplicam-se a atos pretéritos não definitivamente julgados. Como norma favorável, a lei não pode ferir direito adqui-

rido de nenhuma pessoa, razão pela qual é admitida essa retroatividade benigna. Assim, a norma que deixe de definir determinado ato como infração, que deixe de tratar determinado ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, que comine ao ato penalidade menos severa, qualquer delas, será retroativa. É o que admite o código tributário nacional (art. 106, II);

6º) as leis tributárias de moratória aplicam-se a atos pretéritos. Tais leis possuem como finalidade apenas conceder um novo prazo para que o contribuinte faltoso possa solver a dívida sem incorrer em penalidade ou sanção. Trata-se de uma retroatividade benigna, inspirada no princípio *pro reo*;

7º) as leis tributárias que imponham penalidades não se aplicam retroativamente." (*Compêndio de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1984, págs. 441/442).

2.10 Em síntese, diríamos que se aplica ao lançamento:

a) Relativamente à parte substancial, isto é, a definição da hipótese de incidência, da base de cálculo, da alíquota, e da identificação do sujeito passivo, a lei em vigor na data em que se consumou a ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva.

b) Relativamente a penalidades, a lei mais favorável ao sujeito passivo.

c) Quanto aos aspectos simplesmente procedimentais, a lei em vigor na data do lançamento." (HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1987, pág. 89).

2.11 É relevante ressaltar que este regime jurídico, estando, como está, definido em lei complementar, vincula o próprio legislador ordinário, que não o pode modificar. Por isto, qualquer lei ordinária que disponha em sentido contrário será de nenhuma validade, ainda que eventualmente tenha tido o legislador o propósito de fazer justiça. O Egrégio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, em acórdão da lavra do eminente MINISTRO XAVIER DE ALBUQUERQUE, já consagrou este entendimento, afirmando:

"É sem dúvida justo, e pode ser lógico, o raciocínio do acórdão recorrido: se o contribuinte foi beneficiado pela nova norma tributária estadual que, podendo fazer incidir a antiga alíquota, muito mais elevada, mandou que incidisse a nova, extremamente favorecedora, não devia rebelar-se contra a determinação da base de cálculo segundo novo critério igualmente estabelecido na mesma lei. Não me parece, porém, que seja legal e jurídico.

O legislador estadual podia, relativamente à alíquota, manter, para os casos de sucessão anteriormente aberta, aquela que lhe era contemporânea. É o princípio contido na Súmula 112, que o Supremo Tribunal tem continuado a aplicar em casos análogos (v.g., RE 70.782 e RE 72.952, de que fui Relator, julgados por esta Segunda Turma em 11.5.73). Se não o fez, e mandou aplicar a fatos geradores pretéritos nova alíquota sensivelmente reduzida, nem por isso podia impor-lhes a aplicação de novo critério de determinação da base de cálculo, porque o impedia de fazê-lo o art. 144 do Código Tributário Nacional, como, com todo o acerto, considerou o juiz ao repelir a impugnação à avaliação." (RTJ nº 69, pág. 813).

2.12 No Direito brasileiro, portanto, tem-se como inadmissível a aplicação de critérios desfavoráveis ao contribuinte, introduzidos por lei posterior ao fato gerador da obrigação tributária, a pretexto de que a aplicação da lei nova melhor realiza o valor justiça.

3. A IRRETROATIVIDADE DAS LEIS

3.1 No plano axiológico, tem-se que o princípio da irretroatividade das leis tem por escopo a segurança jurídica. Na verdade o Direito busca realizar, fundamentalmente, dois valores a saber, segurança e justiça. Mas não se pode ignorar que a realização dos valores não se faz somente na aplicação das leis. Faz-se igualmente no momento de sua elaboração. E uma vez consubstanciado o valor em uma norma, o aplicador desta já não o pode desconhecer. Admitir-se a desconSIDERAÇÃO pura e simples da norma, pelo

Juiz, a pretexto de que tal norma não realiza determinado valor, por ele preferido, seria decretar a inutilidade do sistema normativo, conferindo incommensurável arbítrio ao Judiciário.

3.2 O aplicador da norma tem, é certo, relativa liberdade que lhe é conferida pela possibilidade de mais de uma interpretação da norma. Nunca, porém, a liberdade absoluta para desprezar inteiramente a norma, a não ser que a considere inconstitucional. Neste caso, porém, estará fundamentando a sua sentença na Constituição, e não simplesmente em considerações axiológicas.

3.3 Ao apreciar a questão da irretroatividade das leis, no plano da Ciência do Direito, tem-se de examinar o ordenamento jurídico para verificar o plano em que foi colocada. Se apenas a lei ordinária consagra o princípio da irretroatividade, ele naturalmente, neste caso, só se dirige ao intérprete, ao aplicador da lei ordinária e das normas inferiores. Não limita a atividade do legislador ordinário, que bem pode editar leis retroativas. Se, todavia, o princípio da irretroatividade está consubstanciado na Constituição, não apenas ficará limitado o intérprete ou aplicador das leis, mas também o legislador. E neste caso as leis que porventura estabelecerem regras para o passado serão inconstitucionais, e assim, desprovidas de validade jurídica.

3.4 Segundo PONTES DE MIRANDA, "a irretroatividade defende o povo; a retroatividade expõe-no à prepotência." (*Comentários à Constituição de 1967*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, tomo V, pág. 20). E ainda: "A lei do presente é que governa o nascer e o extinguir-se das relações jurídicas. Não se compreenderia que fosse a lei de hoje reger o nascimento e a extinção resultantes de fatos anteriores. Isso não obsta a que uma lei nova tenha — como pressuposto suficiente, para a sua incidência, hoje — fatos ocorridos antes dela. Porém, não só ao nascimento e à extinção das relações jurídicas concerne a regra jurídica de co-atualidade do fato e da lei. Os efeitos produzidos antes de entrar em vigor a nova lei não podem por ela ser atingidos; dar-se-ia a retroatividade." (Autor e obra citados, pág. 74).

3.5 No plano filosófico tem-se de admitir que o princípio da irretroatividade atende aos postulados do indivi-

dualismo jurídico. (Cf. PAULO DOURADO DE GUSMÃO, *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1984, pág. 286; DANIEL COELHO DE SOUZA, *Introdução à Ciência do Direito*, 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1980, pág. 410). "As leis do século passado proclamaram expressamente o princípio da não retroatividade da lei: o princípio recebia até normalmente assento nas próprias Constituições Políticas. Neste século, não só constituições mas até leis ordinárias o omitiram, sem que por isso os doutrinários deixassem de proclamar que o princípio da não retroatividade marcava uma das orientações fundamentais da ordem jurídica, muito embora fosse susceptível de exceções em casos particulares." (JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO; *O Direito — Introdução e Teoria Geral*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1978, pág. 422).

3.6 A questão do conflito de leis no tempo, como acontece com as questões jurídicas em geral, envolve, inevitavelmente, uma postura axiológica. O princípio da irretroatividade das leis presta-se para a defesa do valor segurança. "De fato, como é fácil de compreender, sem ele, isto é, se a regra do Direito Intertemporal fosse a de admitir a aplicação das leis que se sucedem no tempo mesmo ao passado, as relações sociais estariam sujeitas a uma instabilidade verdadeiramente caótica. Em consequência, os direitos adquiridos, as situações definitivamente constituídas e a coisa julgada, que marcam a segurança e certeza das relações que, na sociedade, os indivíduos, por um imperativo da própria convivência social, estabelecem, seriam mera ficção. Tem toda razão, portanto, o eminente CUNHA GONÇALVES, quando ensina: "Fazer retroagir as leis é, evidentemente, um ato contrário ao fim do direito, que é a realização da harmonia e do progresso social; e não há harmonia sem estabilidade; não é possível progresso algum sem a certeza — tanto quanto esta é alcançável — de quais serão as consequências jurídicas dos atos e contratos de cada um. As relações humanas, civis ou comerciais, ou de qualquer outra natureza, têm necessidade de segurança para se entabularem e se desenvolverem. A incerteza completa quanto ao *dia de amanhã*, o perigo permanente de o legislador dizer e desdizer, seria a paralisia social; seria o ludíbrio dos cidadãos que confiaram na lei vigente, seria iníquo e imoral." (ADAUCTO CEZAR FRÓES, *Irretroatividade das Leis*, no *Repertório Enciclopé-*

dico do Direito Brasileiro, por J. M. Carvalho Santos, Editor Borsoi, Rio de Janeiro, vol. 29, págs. 345/346).

3.7 A observação de que, no Brasil, apenas a Constituição de 1937, sabidamente consagradora de um Estado autoritário, silenciou a respeito do princípio da irretroatividade, é bastante eloquente. Demonstra, indubitavelmente, que a retroatividade é realmente uma arma dos ditadores. É notável, a este respeito, a lição de CLÁUDIO PACHECO:

"No Brasil, tem prevalecido, com uma única interrupção, a continuidade de vigência constitucional do princípio da irretroatividade das leis. Quando se instaurava a nossa ordem constitucional, depois da proclamação da independência, a Constituição do Império, em seu art. 179, nº 3º, já preceituava que a disposição da lei "não terá efeito retroativo". A Constituição de 1891, em seu art. 11, nº 3º, vedava tanto aos Estados, como à União, "prescrever leis retroativas."

A Constituição de 1934, dando ao preceito um caráter discriminatório e ao mesmo tempo optativo no campo das doutrinas divergentes, como adiante veremos, dispôs que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."

Esta mesma redação veio a repetir-se na Constituição de 1946, depois que a Constituição de 1937, omissa e muda, rompeu a continuidade da vigência constitucional do princípio, deixando de consignar qualquer disposição a respeito. A razão constitucional dessa omissão não foi apenas a da abstenção ou da indiferença, pois foi, deliberadamente, a de um sentido negativo, conforme explicou o Sr. Francisco Campos, com a dupla autoridade de principal elaborador dessa Constituição e de Ministro de Justiça do governo ditatorial. Ele o disse em entrevista concedida ao *Jornal do Comércio*, em 16 de janeiro de 1938, conforme está bem claro neste trecho:

"A supressão no texto constitucional, do princípio da irretroatividade das leis não significa, de modo nenhum, a adoção do princípio contrário, isto é, da retroatividade.

Não é na Constituição, mas na lei civil, que esse princípio deve figurar. A não retroatividade é tão-somente uma norma de interpretação, uma regra de hermenêutica, e por ela se entende que o intérprete, ou o juiz, não pode aplicar a lei nova às relações jurídicas já consumadas na vigência da lei antiga.

Não deve, porém, esse princípio constituir uma limitação ao Poder Legislativo, quando circunstâncias especiais exigirem a revisão das relações jurídicas acabadas, o legislador não pode ficar privado da faculdade de promulgar leis retroativas, pois o Estado, como guarda supremo do interesse coletivo, não deve atar as próprias mãos pelo receio de, em certas contingências, ter que ferir ou contrariar direitos individuais. A não retroatividade das leis, postulada como proibição ao Poder Legislativo, não passava de um exagero do individualismo jurídico e sobretudo do individualismo econômico, que reclamavam rigorosa neutralidade do Estado no domínio do comércio jurídico.

Como se vê, é sempre o objetivo de reconquista de um teor de arbítrio para o poder estatal, em nome de supostas imposições coletivas e do pretenso benefício de ampliado intervencionismo governamental na esfera das relações jurídicas e econômicas." (*Tratado das Constituições Brasileiras*, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1965, vol. X. p. 12/13).

3.8 A irretroatividade das leis preserva, *sempre*, o valor segurança, sem prejudicar, a não ser eventualmente, o valor justiça. A retroatividade, por seu turno, eventualmente permite a preservação do valor justiça, mas prejudica *sempre* o valor segurança. Assim, é lógico que o princípio, a regra, deve ser a irretroatividade, e a retroatividade a exceção. Desta forma ficarão preservados os dois valores: a segurança jurídica, com a garantia de estabilidade das relações jurídicas já constituídas, e a justiça, com a possibilidade excepcional da retroatividade, nos casos extremos, em que esta se mostre como fórmula indispensável para evitar graves injustiças. A retroatividade, ou retroação, por isto mesmo, como afirma o eminente MINISTRO REZEK, "nos trata-

dos, como nas leis, tem a marcada excepcionalidade. Demonstra-o a linguagem da convenção de Viena."

"É primariamente lógico que nenhum tratado — como, de resto, nenhum fato humano — pode produzir qualquer efeito senão a partir do momento em que consumado. Admite-se, entretanto, que a norma jurídica expressa em tratado ou lei opere, desde quando vigente, em relação a fatos ou situações preexistentes. Isto é o que leva o nome de retroação, e que, nos tratados como nas leis, tem a marca da excepcionalidade. Demonstra-o a linguagem da Convenção de Viena." (JOSÉ FRANCISCO REZEK, *Direito dos Tratados*, Forense, Rio de Janeiro, 1984, p. 415).

3.9 No Direito Positivo brasileiro, e em especial no Direito Tributário, não pode haver dúvida de que está consagrada, como regra, a irretroatividade das leis. Como ficou demonstrado no exame do regime jurídico do lançamento tributário, o Código Tributário Nacional consagrou, expressa e indubitavelmente, a irretroatividade das leis como regra. E estabeleceu as exceções, por nós assim estudadas:

"A lei tributária aplica-se ao passado, quando seja expressamente interpretativa, excluída, porém, a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados. É o que o C.T.N. diz em seu artigo 106, item I.

Lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior. Se dúvida havia, e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espantar as obscuridades ou ambigüidades existentes em fato do texto anterior, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma dentre aquelas que se podiam admitir como corretas, em face do texto antigo. Daí a exclusão de penalidades. Mas essa exclusão não é absoluta como poderia parecer da leitura do art. 106 do Código. Ela diz respeito à má interpretação da lei, não à sua total inobservância. Admitindo-se, por exemplo, que em face de algum dispositivo da le-

gislação do IPI se tenha dúvida sobre a necessidade de emitir o documento "a" ou o documento "b", e que dispositivo novo interpretativo, diga que no caso deve ser emitido o documento "b". Não se aplica qualquer penalidade a quem tenha emitido o documento "a". Mas quem não emitiu documento nenhum nem "a" nem "b", está sujeito à penalidade, não se lhe aplicando a exclusão de que trata o artigo 106 do Código.

Também se aplica retroativamente a lei tributária ao ato não definitivamente julgado: (a) quando deixe de defini-lo como infração; (b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; (c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Isto é o que está expresso no art. 106, item II, letra "a", "ab" e "c", do C.T.N.

Não conseguimos ver qualquer diferença entre as hipóteses da letra "a" e da letra "b". Na verdade, tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

A aplicação retroativa da lei tributária atende aos mesmos princípios prevalentes no Direito Penal. Não diz respeito ao pagamento do tributo, que não deixa de ser exigível em face de lei nova, a não ser nos casos de remissão, nos termos do art. 172 do Código.

Não se há de confundir aplicação retroativa nos termos do art. 106, II, com anistia, regulada nos artigos 180 a 182 do Código. Nesta, a lei necessariamente se reporta a fatos pretéritos, mas não altera a regra jurídica anterior. O que era infração continua como tal. Apenas fica extinta a punibilidade respectiva." (HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 38/39).

3.10 Diversamente do que entendeu ALBERTO XAVIER (*A Inconstitucionalidade*, pág. 28), não nos parece que o art. 144, § 1º, do CTN, estabeleça exceção ao princí-

pio da irretroatividade. "Aplica-se ao lançamento" — diz aquele dispositivo legal — "a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros." Cuidou, como se vê, de matéria exclusivamente procedimental. No dizer de ALIO-MAR BALEEIRO, "Essa disposição não altera o caráter declaratório do lançamento, que continua a considerar o fato gerador na data de sua ocorrência, segundo a lei então vigente, quanto à definição desse fato, base de cálculo e alíquota. A disposição é puramente de Direito Processual Tributário. E as normas processuais têm eficácia imediata, aplicando-se logo aos casos pendentes." (*Direito Tributário Brasileiro*, 9ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1977, p. 462).

3.11 Está claro, portanto, que no Direito Tributário brasileiro está consagrada a irretroatividade das leis como regra, no plano da Lei complementar, não podendo o legislador ordinário dispor de modo contrário, posto que também as exceções estão expressamente previstas no Código Tributário Nacional. Mas ainda que assim não fosse, vale dizer, ainda que o Código Tributário Nacional não contivesse as prescrições, já examinadas, pertinentes ao direito intertemporal, mesmo assim o legislador ordinário teria, como realmente tem, limites na regra contida no art. 153, § 3º, da Constituição Federal, que estabelece: "A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."

3.12 Ser conforme a Constituição é, indiscutivelmente, condição de validade da lei. Realmente, "entre uma norma superior e uma norma inferior de uma ordem jurídica, não é possível qualquer conflito que destrua a unidade deste sistema normativo, tornando impossível descrevê-lo em proposições jurídicas que não sejam contraditórias entre si." (HANS KELSEN, *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Batista Machado, Arménio Amado — Editor Sucessor, Coimbra, 1974, pág. 374). A questão que se coloca, portanto, pertine à interpretação do mencionado dispositivo constitucional, e mais especificamente, na determinação do que quer dizer a expressão "direito adquirido", no mesmo utilizada.

4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DIREITO ADQUIRIDO

4.1 ANTÔNIO CARLOS MENDES, eminente Procurador da República em São Paulo, em judicioso parecer proferido em mandado de segurança, no qual foi impugnada a aplicação do art. 18, do Decreto-lei nº 2.323/87, sustenta que "A expressão contida no § 3º, do artigo 153, da Constituição Federal, denota de modo positivo o fenômeno da aquisição de direitos, configurando o momento dessa aquisição e aptidão para o exercício do direito, não propiciando ao intérprete qualquer possibilidade de extrair desse pressuposto constitucional a idéia de gravame, ônus ou obrigação, não atingindo, contudo, o conteúdo do direito protegido."

4.2 É tormentosa a questão de saber o que é direito adquirido. As dificuldades que envolvem a determinação dos limites desse conceito são mencionadas por todos quantos enfrentam o problema em profundidade. No dizer de OSCAR TENÓRIO,

"Complexa é a noção do direito adquirido. Mais complexo o problema de seus limites, para sabermos se suas fronteiras são as do direito privado, ou se, também, as do direito público.

Notória a tendência do respeito ao direito adquirido no campo do direito privado. Entretanto, a noção não pode deixar de ser global. A Constituição Federal proíbe a retroação violadora do direito adquirido. Não faz distinção entre as normas do direito privado e as do direito público. Por isso mesmo, da lei de ordem pública, consagra a retroatividade de como transgressão do direito adquirido. Todavia, não temos de olvidar a natureza de certas normas para uma compreensão do direito adquirido." (*Lei de Introdução ao Código Civil*, 2ª Edição, Editor Borsoi, Rio de Janeiro, 1955, págs. 198/199).

4.3 É certo que a abrangência do conceito de *direito adquirido* não é a mesma do conceito de *direito subjetivo*, ou simplesmente *direito* como efeito da incidência de uma norma jurídica. "Modernamente, a opinião dominante considera direitos adquiridos os direitos patrimoniais, de natureza privada, que fazem parte do patrimônio de uma pes-

soa, e que para ela tenha utilidade razoável". (PAULO DOURADO DE GUSMÃO, obra cit., pág. 287). Tem-se, portanto, que a expressão "direito adquirido" refere-se a relações jurídicas de conteúdo patrimonial. E não se pode negar que a relação de tributação tem conteúdo patrimonial. E diz respeito, diretamente, ao patrimônio privado, não obstante se vincule também ao patrimônio estatal.

4.4 É tranqüilo o entendimento do Egrégio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, reconhecendo a existência de direito adquirido a aposentadoria do servidor público, nos termos da lei vigente à data em que o mesmo reuniu os requisitos para exercer o direito à aposentação. (Súmula nº 359).

4.5 Perfeitamente possível, portanto, a existência de direito adquirido nas relações jurídicas ditas de Direito Público. Aliás, e especificamente em referência ao Direito Tributário, a doutrina disto tem cogitado. "As leis tributárias, como as demais leis, dispõem para o futuro. As leis tributárias podem ter efeitos retroativos, respeitadas as limitações constitucionais. Desde que não atinja o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, a lei tributária pode retroagir." (BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, obra cit., pág. 441). Os efeitos da incidência da lei de tributação incorporam-se ao patrimônio do contribuinte. Na judiciosa lição de SAMPAIO DÓRIA, "tratando-se, por conseguinte, de um direito adquirido, não pode a lei posterior à ocorrência do fato, sob pena de inconstitucionalidade, retroagir para estabelecer um tributo então inexistente, para agravar o que era devido ao acordo com a norma vigente ou para, de qualquer modo, onerar as demais condições do débito fiscal do contribuinte." (*Da Lei Tributária no Tempo*, Tese de Concurso à Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, São Paulo, 1968, pág. 121).

4.6 Realmente, não são apenas os elementos ditos economicamente positivos, que se incorporam ao patrimônio. Também a ele incorporam-se as dívidas, que também se incluem na expressão "direito adquirido". Quem contrai uma dívida tem, indubitavelmente, direito adquirido à configuração desta, de sorte que uma lei posterior não poderá estabelecer normas que a tornem maior, ou de qualquer forma

mais gravosa, pois estará violando o art. 153, § 3º, da Constituição.

4.7 No dizer de MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE, "o patrimônio vem a ser, de acordo com a doutrina tradicional e ainda hoje a mais corrente, o conjunto das relações jurídicas (direitos e obrigações) com valor econômico, isto é, avaliável em dinheiro, de que é sujeito ativo e passivo uma dada pessoa — singular ou coletiva (patrimônio global). Numa fórmula mais sintética mas pouco explícita, podemos defini-lo como o resultado jurídico-econômico da atividade de uma pessoa (G. MOREIRA)." (*Teoria Geral da Relação Jurídica*, Livraria Almedinha, Coimbra, 1983, vol. 1, pág. 205). E esclarece aquele autor: "Neste sentido o patrimônio compreende um lado ativo (direito) e um lado passivo (obrigações ou dívidas). Mas só abrange as relações jurídicas efetivamente constituídas, embora a título condicional apenas, e não certos momentos ou coeficientes, que podem aliás ter grande importância para a situação econômica das pessoas, mas não chegam a ser relações jurídicas existentes, por carecerem de autonomia, ou constituírem simples fontes, previsões ou expectativas de futuros resultados jurídico-econômicos". (Obra e local citados).

4.8 Quando uma empresa realiza o seu balanço e apura o lucro auferido no período, consuma-se o fato sobre o qual incide a lei tributária, gerando um efeito patrimonial, que é a obrigação tributária. Essa obrigação integra, imediatamente, o patrimônio da empresa, tanto que é objeto de lançamento contábil. O valor do imposto de renda devido é escriturado, constituindo-se uma provisão para o seu pagamento (Lei nº 6.404/76, art. 187, V). É absolutamente inegável, portanto, que a determinação do valor do imposto é o acerto de uma relação jurídica de natureza patrimonial. Incorpora-se ao patrimônio do contribuinte o *direito adquirido* de pagar o imposto como determinado, segundo a lei em vigor na data do fato tributável, inclusive quanto ao prazo, e número de parcelas, se for o caso.

4.9 Há quem afirme que só com o pagamento do tributo teria o contribuinte direito adquirido (SÍLVIO DOBROWOLSKI, Sentença de 21.05.1987). Tal entendimento, entretanto, não é correto. A ocorrência do fato gerador da obri-

gação tributária cria direito que cabe, indiscutivelmente, no conceito de direito adquirido. Diz VITTORIO CASSONE, invocando Agostinho Neves de Arruda Alvim, que

"Direito Adquirido:

- a) é consequência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei do tempo em que esse fato foi realizado, embora a ocasião de o fazer valer não se tivesse apresentado, antes da existência de uma lei nova sobre o mesmo, e que,
- b) nos termos da lei sob o império da qual se deu o fato de que se originou, tenha entrado imediatamente para o patrimônio de quem o adquiriu." (*Direito Tributário*, Editora Atlas, São Paulo, 1985, pág. 69).

4.10 Não se pode confundir *direito que possa ser exercido*, com *direito já exercido*. A este propósito, é interessante observar a evolução sofrida pela Súmula nº 359, do STF, cujo conteúdo está igualmente na Súmula nº 9, do Tribunal Federal de Recursos.

Na redação originária, tinha-se: "Ressalvada a revisão prevista em lei, os proventos da inatividade regulam-se pela lei vigente ao tempo em que o militar, ou o servidor civil, reuniu os requisitos necessários, inclusive a apresentação do requerimento, quando a inatividade for voluntária." Essa redação, todavia, foi alterada com a supressão das palavras: "inclusive a apresentação do requerimento, quando a iniciativa for voluntária." (Cf. JESUS COSTA LIMA, *Direito Sumulado pelo Tribunal Federal de Recursos*, Horizonte Editora Limitada, Brasília, 1980, p. 179).

4.11 Realmente, não se há de confundir a aquisição de um direito com o seu exercício. Como asseverou o eminente MINISTRO CARLOS MÁRIO VELLOSO, em magnífica sentença proferida quando Juiz Federal em Minas Gerais e Professor de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade Católica de Minas Gerais, "se há reunião de todos os requisitos para aposentar-se, opera-se, de imediato, a aquisição de um direito, irrelevante a circunstância de não ter o titular exercido o direito que lhe competia." (RDP vol. 21, pág. 175).

4.12 CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, em lição aliás referida na supramencionada sentença, afirma que "*direito adquirido, in genere*, abrange os direitos que o seu titular ou alguém por ele possa exercer, como aqueles cujo começo de exercício tenha termo prefixado ou condição preestabelecida, inalterável ao arbítrio de outrem. São os direitos definitivamente incorporados ao patrimônio do seu titular, sejam os já realizados, sejam os que simplesmente dependem de um prazo para seu exercício, sejam ainda os subordinados a uma condição inalterável ao arbítrio de outrem." (*Instituições de Direito Civil*, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1974, págs. 151/152).

4.13 À luz dessas considerações, tem-se como indiscutível que o direito adquirido:

- a) tem conteúdo patrimonial, mas não se restringe ao âmbito do direito privado;
- b) configura-se na relação jurídica de tributação, com a ocorrência do fato tributável;
- c) por isso mesmo, a lei nova que institua qualquer espécie de gravame não se aplica aos fatos tributáveis já consumados, em face da vedação contida no art. 153, § 3º, da Constituição Federal.